プロジェクト	収益認識の開発に関する包括的な会計基準の開発
項目	「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に寄せられた主な意見及び適用上の課題の概要

本資料の目的

1. 当委員会は、我が国における収益認識基準の開発にあたって、IFRS 第 15 号「顧客との収益から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）に対する適用上の課題や今後の進め方に関する意見を幅広く把握する目的で、2016 年 2 月 4 日に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表し（2016 年 4 月 22 日に一部改訂）、2016 年 5 月 31 日まで広く一般から意見を募集した。

2. 本資料は意見募集文書に寄せられた主なコメントの概要を紹介することを目的としている。

主なコメントの概要

3. 意見募集文書に対して寄せられた主なコメントの概要については、以下の順番で次ページ以降に記載している[1]。

(1) 全般的事項（質問 2、質問 3 及び質問 6）
(2) 識別された 17 の論点及び適用上の課題の分析の内容について（質問 3）
(3) 17 の論点以外の論点に関する適用上の課題について（質問 4）
(4) 開示（注記事項）の有用性及び懸念について（質問 5）

[1] 当該概要については、必ずしも回答者が回答した質問番号の箇所に記載しておらず、便宜的に記載箇所を変えている部分がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（全般的事項　- 質問 2、質問 3 及び質問 6）

IFRS 第 15 号の内容を出発点として収益認識に関する包括的な会計基準を開発することについて

4. 我が国の会計基準の体系の整備、企業間の財務諸表の比較可能性の向上、国際基準との整合性の確保などの観点から IFRS 第 15 号の内容を出発点とすることに同意する又は異論はない。

ただし、IFRS 第 15 号の内容を出発点としても以下の意見がある。

(1) 意見募集文書に示された基準開発を行う理由は一般的なものであるため不十分であり、今後の審議の過程で、広範な市場関係者の理解を得るために、収益認識基準を開発することの具体的な意義（ベネフィット）について議論を尽くすべきである。

(2) 基準開発の過程を通じて我が国における実務の再検討が促され、最終的に完成される基準の適用レベルにおいても国際的な整合性が保たれる状態となることを希望する。

(3) 意見募集文書に意義として記載された「財務諸表利用者の情報ニーズに応える」とする点と、より「企業間の財務諸表の比較可能性が向上する」とする点について具体的な事実をもって丁寧に論拠が示されるべきである。

(4) 実務において適用可能な新基準を開発するためには、「日本基準の高品質化」の具体的な意味を示すことが必要である。

(5) 新たな財務報告の内容が利用者の意思決定に資するものとなるか否かについての検討が行われることが望ましい。

(6) 建設業においては既に高品質な会計基準に基づく実務が定着されており、改めて包括的な収益認識に関する会計基準が必要な状況であるとは必ずしも認識していない。

(7) 欧州や米国等の実務への導入状況について注視し、適切なタイミングで周知することを要望する。

(8) 欧州や米国等の実務が基準をどの程度厳密に適用しているか見極めた上で、実務に沿った形で検討を行うべきである。

(9) IFRS が基準の公表後も順次改訂されたこともあり、本会計基準についての改訂のあり方を明らかにすべきである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(10) 我が国の現時点におけるコンバージェンスの位置づけや方針等について明らかにする必要がある。

5. 日本の契約に関する法律にそぐわないという問題点があるため、IFRS 第 15 号の内容を出発点とすることに反対する。

IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の内容に関してどの程度整合性を図るべきかについて

6. IFRS 任意適用企業の拡大や企業間及び国際的な比較可能性を確保する等の観点から、基本的に IFRS 第 15 号の内容と同じものとすべきである又は同じものとすることが望ましい。

ただし、以下について考慮すべきとの意見がある。

(1) 重要性基準など実務への配慮について基準上手当を行う場合は、当該部分が日本基準の枠組みにおいてのみ認められた選択肢であることを基準上明記すべきである。

(2) IFRS 第 15 号と同等の基準を我が国の会計基準として導入することを想定した場合でも、結論の背景における記述や設例をより具体的で平易な表現を用いて説明するなど、実務への配慮等を考慮して作業を進める必要があると考える。

(3) ガイドラインの作成及び充実、簡素でわかりやすい用語及び表現の使用、結論の背景への十分な理論的根拠への明記等が必要である。

(4) 実務上の便法等を設ける場合には、収益認識の基本的な考え方と不整合が生じない範囲にとどめるべきである。

(5) 我が国企業に対する実務上の特別な規定は限定的とすべきである。

(6) 重要性を加味した簡便的な処理が認められる範囲によって、実務上の困難さは大きく変わるため、新基準における「重要性の判断」の位置づけについては、実務上の困難さを考慮してどこまで例外を認めるのかという観点で十分な検討が必要である。

7. 重要性に関する規定を設けることについて以下の意見がある。

(1) 実務負担に配慮し、会計処理や開示について、重要性の適用が可能である旨の明示や重要性に関する定めを設けるべきである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 膨大な売上取引を対象とするため、新基準に一般的な重要性の規定を書きこむことは有用である。その上で個別的な重要性の基準値を設けるか否かは個々のメリット及びデメリットを踏まえて議論を尽くすべきである。

(3) 実務上の負担を勘案の上、重要性基準の導入を検討頂きたい。一方で、一律の重要性基準は弊害も予想される為、規模等に応じて柔軟に対応可能な重要性基準の設定が望ましい。

8. 開発される新基準における文言について以下の意見がある。

(1) 企業間及び国際的な比較可能性を確保する等の観点から、会計基準や適用指針については、基本的に IFRS 第 15 号と文言レベルで同一のものとすべきである。

(2) 今後の新基準の検討にあたっては、我が国の財務諸表作成及び監査の実務全体のプロセス効率化のため、新基準の表現方法（文言レベルで IFRS 第 15 号とどの程度コンバージェンスを行うか）についても議論を尽くすべきである。

(3) 理解が容易な日本語及び表現で記述すべきである。

9. 実務における負担への配慮について以下の意見がある。

(1) 現行実務の大部分が新基準下でも受け入れ可能であると考えられる。基準開発に対する広範な市場関係者の理解を得るために、今回の意見募集や業界へのヒアリングを通して、この点を明確化すべきである。

(2) 新基準を適用するにあたり、システム対応の要否についての分析が重要となるため、システム対応の負荷が見込まれる論点については、可能な限り会計処理を明確にすべきである。

(3) 我が国の法制度や取引慣行と海外における支払条件との差を踏まえて、IFRS 第 15 号との橋渡しとなるガイダンスの整備等の検討を要望する。

(4) 取引状況の経済的実質を反映しうる弾力的な基準設定に努め、会計処理の同一性を確保するよう判断基準等を適用指針で示すべきである。

(5) 連結財務諸表において IFRS の導入を予定しない企業については、会計方針の選択の容認規定等、実務に配慮したガイダンスを設けるなどの工夫をすべきである。

(6) 判断・見積りの監査に要する実務負担に配慮すべきである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

個別財務諸表について

10. 個別財務諸表に導入すべきである。

(1) IFRS 任意適用会社としては連単一致の観点から、基本的には IFRS 第 15 号を踏襲した基準が望ましい。

(2) （個別財務諸表に導入することは）作成者の観点だけでなく利用者の観点からも有用性が高まる。

(3) 連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理が要求されることによって過度な実務上の負担が生じるおそれもあり、原則として両方の財務諸表に適用されるべきと考えられる。

11. 今後の新基準の検討にあたっては、我が国の財務諸表作成及び監査の実務全体のプロセス効率化のため、連単の取扱いについて議論を尽くすべきである。業績の根幹である収益認識基準を開発する以上、単体まで適用することを念頭に置いて検討すべきである。しかしながら、単体財務諸表は税制と密接な関係にあり、膨大な数の売上取引について、会計と税制との数値が大きく異なり、多くの申告調整を要すれば、実務対応に困難をきたすことになることから、単体への適用においては、税制との整合性についても十分かつ慎重に検討する必要がある。

12. 複数帳簿の保有や税務調整等の負担の観点から、税制との整合性について配慮する又は税法との調整を要望する。

13. 個別財務諸表への適用を任意とすることを検討すべきである。

14. IFRS 任意適用企業等のニーズを満たすには、個別財務諸表にも、指定国際会計基準等の任意適用を可能とすることも考えられる。

新基準を適用する企業の範囲について

15. 新基準が適用される企業又は新基準の適用が強制される企業の範囲について検討すべきである。

16. 非上場企業や中小企業への負荷も考慮すべきである

適用時期について

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

17. IFRS 第 15 号の強制適用日である 2018 年 1 月 1 日に早期適用ができるようにすべきである又は同意する。

18. 強制適用時期について以下の意見がある。

(1) システム対応や税制との調整期間などを考慮すべきである。

(2) 企業が前倒しで準備を行うことを可能にするために、早い時期に強制適用までのスケジュールと基準開発の状況を情報提供すべきである。

19. 新基準の適用までの準備期間を十分に確保すべきである。

その他

20. 以下についても検討すべきであるとの意見がある。

(1) 消費税法との調整を実施する必要がある又は実務への影響を把握する必要がある。

(2) IFRS 第 15 号と同様の適用初年度の経過措置の取扱いを設けるかどうか、日本基準独自の移行方法を定めるべきか検討が必要である。

(3) 新基準の検討にあたっては、修正国際基準との関係について議論を尽くすべきである。

(4) 今回の収益認識に関する包括的な会計基準の開発が実現主義の枠内で行われているのかどうか明確にする必要がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（識別された17の論点及び適用上の課題の分析の内容について　-質問3-）

【論点1】契約の結合（ステップ1）

21. 契約の結合の規定の適用について以下の意見がある。

(1) 随意契約等により契約時期が異なる場合や、ビル工事とテナントの内装工事のように顧客も契約時期も異なる場合についても、日本基準上の「実質的な単位」として単一の工事契約として処理する実務があり、新基準においては適用指針や設例による明確化が望まれる。

(2) IFRS第15号第17項における「同時又はほぼ同時」がどの程度が不明確である。また、同項における「顧客の関連当事者」については、関連当事者とはいえ、実際に顧客ではない場合には、債権計上や回収消込方法等についてシステムの改修が必要となる可能性がある。

22. 親会社が締結した契約と、子会社が締結した契約について、連結財務諸表を作成する上での契約の結合に関する見直しについて整理が必要になる。

23. 判断が必要となるため、契約は結合せずに個々の契約ごとに会計処理すべきである。

24. その他以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 通信業における通信機器の販売と通信契約

(2) 機器やパッケージ・ソフトウェアの販売と、当該機器等の構築作業

(3) クラウドサービスと顧客仕様のプログラムの追加

(4) 商業施設とオフィス・ホテルを一体で開発する場合

(5) 旅行商品と保険商品の販売やオプショナルツアーの販売

【論点2】契約の変更（ステップ1）

25. 建設業においては、契約の変更が頻繁に行われており、契約内容の精査やそれを踏まえた会計処理に多大な負担を要する可能性がある。

26. 契約変更を独立した契約として会計処理するかどうかの判断（IFRS 第 15 号第 20 項）が困難となる可能性がある。

27. 契約の変更がIFRS第15号第21項(c)（契約変更日現在でまだ移転していない財又はサービスについて、契約変更日以前に移転した財又サービスと別個のものである

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ものとそうでないものの組合せである場合）に分類されるものが多い実務においては、処理が複雑となる。

28. ガイダンスや表現について以下の要望がある。

(1) 意見募集文書におけるソフトウェア開発における仕様変更の事例は、建設業にとっても有用であり、解説やガイダンスの作成を要望する。

(2) 直訳による会計処理の要件が不明確であり、表現を改めるべきである。

29. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 建設、造船、プラント、ソフトウェア開発

(2) 旅行商品販売後の現地でのオプショナルツアーの追加

【論点 3】約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ 2）

30. 実務に関連して以下の懸念又は要望がある。

(1) 輸入代行取引等においては許認可の申請・取得、通関、荷役や検量の立会、決済等、複数の役務が単一の契約に含まれる場合があり、詳細かつ具体的なガイダンスを要望する。

(2) 設計施工契約、複数建物の建設を一括して請け負う取引、解体工事と新築工事を一括して請け負う取引などについて影響が生じる。

(3) ガイダンス等により整理を行い、合理的な現行の会計処理との継続性が損なわれないよう配慮することを要望する。

(4) ソフトウェアのライセンス供与に係る保守サービスを細分化することにより、多大な実務上の負担が生じる可能性がある。

(5) 配送サービスを区分する必要があるかどうか、設例の追加等により明確化すべきである。

(6) 重要性の原則を適用し、履行義務の識別を簡便的に行うことが考えられるが、集計して重要性の判断を行う場合には、実務負担が大きくなる可能性がある。

31. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 日本基準の実務において、フェーズごと又は年度ごとに支払を受ける契約等それぞれの支払を会計単位としているものの、IFRS 第 15 号においてそれぞれ履

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

行義務と判断される場合

(2) 半導体製造装置の受注を獲得するために個別商談で付される、無償保守や据付などのサービス

(3) CIF（Cost, Insurance and Freight）に基づく輸出取引

(4) 新聞、書籍、映像用ソフトや音楽ソフト等の物理的な商品の購入に付帯するデジタルコンテンツのダウンロードサービス

(5) 添乗員付きのパッケージツアー

【論点 4】追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）（ステップ2）

32. ポイント制度について、現行の実務を考慮すべきである。

(1) 自社発行ポイントについて、取引単位で財の販売取引とポイント発行取引に取引対価を按分することは通常不可能であり、システム改修等多大なコストが生じることが想定されるため、日本基準の実務におけるポイント引当金を前受収益として引き続き負債認識し、その増減額を売上と相殺することが実務的であり、簡便的な会計処理が認められることを設例等で示すことを要望する。

(2) 実務が複雑になり企業負担が大きくなることが懸念されるため、重要性を考慮し、現行の会計慣行のポイント引当金の実務を容認する余地があると考える。

33. ポイントに関する負債金額の測定について以下の意見がある。

(1) 財の販売に付与されるポイントは確定債務としての債務性や顧客の視点を重視すべきであり、独立販売価格で按分すべきものではないと考える。

(2) 同じ種類のポイントであっても販売の時期によりポイントの付与率が変更になる場合があるなど、ポイントの付与方法の多様性も踏まえた検討が必要と考える。

(3) ポイントにより提供される財又はサービスの価格を算定することが難しいケースがあり、また、物品の販売とその後のサービス提供が行われる場合には、通常、その後のサービス提供は販促の機会でもある。そのため、売価ベースで製品価格とサービス価格を按分することが可能であるのか、また妥当といえるのかという疑問がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

34. 明確化やガイダンスの作成について以下の意見がある。

(1) 百貨店における一部の取引が代理人であると判断される場合に、取引に付与されるポイントの会計処理について明確化することを要望する。

(2) 他社（クレジット会社、ポイント運営会社）が発行主体となっているポイント付与について、販売促進費として会計処理することが適切か明確化することを要望する。

(3) 多岐にわたる業種で実務が複雑化し、企業を跨いで使用されるポイントが多数あるため、実態の把握も含めて慎重かつ広範な検討を行った上で、円滑な基準適用や企業間の比較可能性を担保するために詳細なガイダンスが必要である。

(4) 売上とは関係なく無償で付与されるポイントについて、IFRS 上は引当計上の要否を検討することになると考えられるが、その管理・使用は売上金額に応じて付与されるポイントと一体として行われるため、実務上の課題があると思われる。

(5) IFRS 第 15 号 B40 項の「顧客に重要な権利を付与する」に該当するか否かの判断について、より詳細かつ具体的な指針を追加すべきである。

(6) 使用期限の有無で処理を分けて検討してほしい。

35. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 翌月以降のサービスを割引価格で受けることができる契約

(2) e コマース事業者が営むマーケットプレイス型取引

(3) クレジットカードにより顧客に付与されるポイント

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【論点 5】知的財産ライセンスの供与（ステップ 2 及び 5）

36. IFRS 第 15 号 B58 項(c)「企業が行う著しく影響を与える活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスを移転することがない」という要件について、具体的な例示の追加を含め、明確化を要望する。

37. 企業が知的財産に著しい影響を与えるかどうか明確でないケースも多く、仮に企業が知的財産に著しい影響を与えない場合でも、使用者の観点からは、一定の期間にわたって便益を受けていると認識することが妥当なケースがあるため、知的財産の提供企業だけでなく、「使用者の観点も考慮して、収益認識時期を判定できる」といった規定の開発も検討することを要望する。

38. 映画や音楽等のライセンス契約には使用可能な時期、地域又は用途の制限が含まれるケースがあり、日本基準における実務と収益認識単位や認識時期が異なる可能性があるため、検討する必要がある。

39. ①知的財産ライセンスの使用、②売上等に比例するロイヤルティ、③変動対価の会計処理を区別する理論的な根拠が明確ではなく、十分な説明が必要と考える。

40. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 医薬品の導出取引

(2) 共同開発・共同販売契約におけるライセンス導出取引

(3) 商品化に関するライセンスを付与する取引におけるミニマムギャランティ

【論点 6】変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）（ステップ 3）

41. 変動対価の見積りについて以下の懸念又は要望がある。

(1) リベート支払の条件達成、仮価格の見積り、重大な戻入れが生じないかの判断を行うための業務プロセスの変更が必要となる可能性について、適用上の課題として検討が必要である。

(2) 材料取引における「遡及値引き」や「為替精算」について、期間が経過しないと、契約変更額が見積れないケースがある。

(3) 計画値同時同量を達成できない場合のインバランス料金について、料金確定に１か月強の期間を要するため、不確実性が高く、「重大な戻入れが生じない」という概念について判断が可能となるような対応を要望する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(4) 契約変更により範囲の変更は承認されたが価格の変更が決定されない場合には変動対価の規定に従うことになるが、実務上の見積りが困難である可能性がある。

(5) 変動対価の見積りは毎期見直す必要があり、業務プロセスに影響を与える可能性がある点も検討が必要と考える。

42. 値引きやリベート等、変動対価の規定を適用することが適切かどうか検討の余地があるケースもあると考えられ、日本における一般的な実務における、売上リベートを支払う可能性が高くなった時点で収益を減額する処理や、顧客との交渉状況に応じて収益金額を見直す会計処理は、IFRS 第 15 号においても否定されることはないと考える。

43. 需要家と交渉中の価格について、不確実性が高いため、重大な戻入れが生じない範囲で合理的に金額を見積ることが困難である場合には、見積りが不要であることを明確にすべきである。

44. 変動対価の見積り方法について以下の懸念又は要望がある。

(1) 期待値と最頻値のいずれかより適切な方法を使用することが要求されており、現行実務からの変更の必要性についても検討が必要である。

(2) 期待値により変動対価の金額を見積る場合、発生し得る全てのケース及びそのケースごとの発生確率を想定することは困難であり、ガイドラインの充実を要望する。

(3) 建設業では請負契約に基づく単品生産が中心であり、期待値や最頻値だけでは合理的な見積りは困難であるため、期待値や最頻値をベースとしつつ、個々の状況に則した柔軟で合理的な見積りを行うことが適切である。

45. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) プラントの契約形態の 1 つで契約金額がコストに応じて変動する契約

(2) 鉄鋼や自動車部品における仮価格取引

(3) 資産運用会社における成功報酬

(4) 業績ボーナスのように、業績に応じて変動する対価

(5) 投資・資産運用業における管理不動産の賃料収入実績に応じて信託報酬が決まる取引

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(6) 建設業における物価スライド条項等が含まれる契約

(7) 医薬品等の知的財産の導出取引において、契約一時金の他に、開発達成時や承認時等にマイルストーンペイメントが設定されている場合

【論点 7】返品権付き販売（ステップ 3）

46. 返品の割合が少ない場合には、現行の返品調整引当金の会計処理が、新基準の下でも容認されることを明確にすることを要望する。

47. 返品の割合が少ない場合には、重要性を考慮した処理を行うことができることを要望する。

48. 出版物や音楽用・映像用ソフトについて、返品時における価値の毀損を反映する必要がある場合、影響を受けると考えられる。

49. 小売業者サイドの売上と仕入、納入業者の売上の会計処理ができるだけ整合的になるように検討することを要望する。

50. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) アパレルの百貨店に対する売上

(2) 化粧品の販売

【論点 8】独立販売価格に基づく配分（ステップ 4）

51. 独立販売価格の見積りの困難さについて以下の意見がある。

(1) 大型プラントに係る工事、マーケットが存在しない受注制作等についても、独立販売価格の見積りが困難である。

(2) 顧客ごとに仕様が異なる個別受託開発システムの多くが、独立販売価格が直接的に観察可能でなく、その見積りも極めて困難となる。

(3) 独立販売価格が直接的に観察可能でない場合には、それぞれの履行義務に対する収益認識の金額に恣意性が介入していないことの判断が論点になる。

52. 同一の製品等について異なる価格があることに関連して以下の意見がある。

(1) 顧客ごとに利益率が異なるケースや、同じ顧客でも「小口受注時と大口受注時」

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

や「初号機と 10 号機」等、製品価格が大きく変動する場合について、具体的な事例の明示を要望する。

(2) 同一の製品を異なる顧客に異なる価格で販売する場合等における独立販売価格の決定の判断を適用上の課題に追加すべきと考える。

53. 契約価格と異なる会計処理を行うことについて以下の意見がある。

(1) 契約額と異なる取引価格を設定し、これを基に会計処理を行うこと自体に、システム面での対応を含め実務上の負担が想定される。

(2) 契約価格が契約両当事者の合意に基づくものであることに一定の客観性を認め、明らかに修正すべき事情がない限り、契約価格を取引価格・収益計上予定額としてはどうかと考える。

54. 情報サービス産業では、機器（ハードウェア）、パッケージ・ソフトウェア、受注制作のソフトウェア、保守等のサービスが一体で契約されることがあり、日本基準における取扱いとの間で整理が必要と考える。

55. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 新聞、書籍、映像用ソフトや音楽ソフト等の物理的な商品の購入に付帯するデジタルコンテンツのダウンロードサービス

(2) 特典（限定イベント参加特典、握手券、コンサート優先予約権等）付き商品

【論点 9①】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）（ステップ 5）

56. IFRS 第 15 号第 35 項(a)「顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する」について以下の意見がある。

(1) IFRS 第 15 号 B4 項「仮に途中で他の企業が引き継ぐとした場合に、他の企業がやり直す必要があるか否か」以外にも、判断指針の追加を要望する。

(2) 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入（発行日を基準とする方法又は有効開始日を基準とする方法に基づく）に関して検討が必要になり、仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、他社との連絡精算の仕組みの見直し、追加のシステムの開発が必要になる。

(3) 工事契約及び受注制作のソフトウェアに対する現行の日本基準との適用範囲

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の違いに起因して会計処理に影響を与える可能性のあるサービス提供を目的とする契約、業務完了時に報告書の提出が義務付けられるような受託研究や調査業務等も検討の対象に含めることが望ましい。

(4) 検針日基準が採用されている電気料金のように、事業の性質上、期末日一時点で、全ての顧客に対する財の移転価格を測定することは極めて困難であり、かつ蓋然性の高い見積りも困難である取引が存在する。

(5) スマートフォン向けゲームにおける課金については、実務ではゲーム内通貨購入時又は使用時に収益計上を行う例が多い。アイテム使用状況に応じた収益計上は、アイテム使用の実態にそぐわない面がある。また、実務上膨大な作業が発生し、客観的で合理的な数値を算定することが困難である。

(6) 海運業においては、これまで運送主体（船舶の運航）に着目した航海単位で収支計算を行う実務がある。仮に、運送客体（貨物）に基づき収益・費用を認識することになると、業務プロセス変更やシステム改修等により負荷が増大するおそれがある。

(7) IFRS 第 15 号の結論の根拠では、輸送サービスを「一定の期間にわたり充足される履行義務」に分類することを示唆しているが、一様にそれに分類することは適切でない。

57. IFRS 第 15 号第 35 項(b)「企業の履行が、資産を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する」に関連して、「支配の移転」が不明確である。

58. IFRS 第 15 号第 35 項(c)「企業の履行が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している」について以下の意見がある。

(1) 特定顧客向けの特別仕様ソフトウェアは(c)の要件に該当するか否かが論点となる。

(2) 強制可能な権利を有していることについて、個別の契約書における解約時報酬請求権の記載の有無により、会計処理に制約が生じることのないように、民法など国内法上の取扱い、判例、解約発生時の求償方針等から解釈が可能であることについて明確化を要望する。

(3) 支払を受ける強制可能な権利について、出来高を評価して支払に結びつけることを基礎とすべきかについて方針を明示して、より明確にする必要がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

59. 工事契約等について以下の意見がある。

(1) 建設業における一般的な工事契約について工事進行基準が適用できるという判断ができれば、特殊な工事契約は除き、原則として個々の契約毎に工事進行基準の適用に関する判断を省略するのが現実的な対応であると考えられる。

(2) IFRS 第 15 号と同様の基準化が図られるとしても、円滑な実務手続が確保されるよう、重要性についての取扱いをガイダンス等にて補完されるべきである。

(3) 重要性のない工事契約等について、工事進行基準を適用することは実務上の負担になる。

(4) 高度な会計処理に対応できる十分な経理体制が整っていない多くの中小建設会社が簡便な会計処理として工事完成基準を継続適用できるよう配慮が必要である。

(5) 工事契約等とサービス契約等は異なる特徴を有しているため、「一定の期間にわたり充足される履行義務」として一括して取り扱うのではなく、別々の取引の類型として整理すべきである。

(6) IFRS 第 15 号第 35 項の要件を満たしている契約形態が主流とは思われないため、IFRS 第 15 号が適合しない場合の会計処理を並行して検討することを要望する。

60. 業界ごとに細かくガイドラインを決めないと、企業の解釈が分かれて比較可能性が損なわれる。

61. 以下について影響が生じる可能性がある。

(1) 据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売について、一つの履行義務と判断される場合の履行義務の充足時点

(2) 長期にわたるイベントの業務受託等（事務局の運営等）

(3) 医薬品等の知的財産の導出取引

(4) 設計業務や建設コンサルタント業務

(5) M&A アドバイザリー、証券化、IPO 等における手数料のうち中間報酬、成功報酬

【論点 9②】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できない場合）（ステップ 5）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

62. 工事原価回収基準について以下の観点から慎重に検討すべきである。

(1) 進捗度を合理的に測定できない場合に収益を認識することは違和感があり、工事完成基準を適用することが合理的な処理であると考えられる。企業に与える影響を含めて慎重な検討が必要である。

(2) 従来の日本基準の会計処理と概念を大きく転換させることになる極めて重要な論点であるため、根本的な基準の考え方に照らして整理が必要である。IFRSと同一の考え方を日本基準として設定する場合には、どのような考え方に基づいて工事原価回収基準を適用することとするのかについて、整合性の検討と解説が必要となると考えられる。

(3) 会計システムの改修や、財務報告プロセスの見直しが必要となり、監査手続への対応や企業の内部管理に影響が生じる。

(4) 完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがある。

(5) 純利益及び純資産への影響がないことに鑑みれば、現行実務との継続性を重視し、工事原価回収基準を適用しないことがコンバージェンスの重大な障害となるともいえない。

(6) 工事完成基準の廃止及び工事原価回収基準の適用はコストと便益を勘案して検討することが必要である。

(7) 工事収益総額が見込めない場合には工事原価回収基準を適用する前提である「発生したコストが回収されると見込まれる範囲」（IFRS 第 15 号第 45 項）が不明確となるため、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できない場合と判断し得るのか論点となる。

(8) 現行実務より相対的に、会計上の見積りや判断に対する領域が広がる可能性がある。

63. ガイダンスについて以下の要望がある。

(1) ガイダンスの整備等として重要性についての解説を要望する。

(2) 適用事例や会計処理の設例を含めた詳細なガイダンスの提供を要望する。

【論点 10】一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

64. 支配の移転の概念について以下の意見がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1) 実務上どの時点で支配が移転するかの判断が難しいため、例示を織り込むべきである。特にインコタームズに基づく貿易取引については、リスク移転時期の特約が別途存在するケースも多く、判断に迷うことが想定される。

(2) IFRS 第 15 号第 38 項の指標のみに基づき判断するような誤解が生じる可能性があるため、IFRS 第 15 号第 33 項に基づく支配の定義を記載した上で、支配の移転の指標も考慮すると整理すべきである。

65. 割賦基準について以下の意見がある。

(1) 割賦基準を変更することが実務に与える影響は重大かつ広範にわたり、混乱を及ぼすことが懸念されるため、割賦販売においては引き続き割賦基準にて収益認識が行うことができるよう要望する。

(2) 割賦販売契約について、回収基準・回収期限到来基準により収益計上している場合があり、IFRS 第 15 号では販売基準で収益計上することとなる可能性があるため、経理指標や業績評価、税務上の取扱いにも影響が生じるとともに、経理処理のプロセスにも変更が生じる。

(3) BTO（建設－譲渡－運営）方式の PFI 事業を営む SPC の施設整備費の売上計上は割賦基準に拠っている。未受領の割賦元本について収益の一括計上を求められた場合、応募時に想定していた長期事業計画及び資金計画と異なるため、SPC の経営に大きな影響を与える可能性がある。

66. システム改修含め収益計上のプロセスを、場合によっては顧客や仕入先、物流業者等も巻き込んで見直す必要が生じるものと見込まれる。

67. IFRS 第 15 号におけるガイダンスに関連して以下の要望がある。

(1) IFRS 第 15 号では、「買戻契約」、「委託販売契約」、「請求済未出荷契約」及び「顧客による検収」について具体的なガイダンスが提供されているため、これらの対象となる有償支給等の関連する取引の会計処理が変更となる可能性がある点も検討の対象とすべきと考える。

(2) 一時点で充足される履行義務に該当し、仮に検収時点で収益を認識するとしても、実務慣行上、必ずしも検収書が発行されないケースもあり、そうした実務上の諸問題についても検討することが望まれる。

68. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 鉄道業における回数券収入

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) ガス料金や電気料金等の集金代行業務手数料

(3) 有価証券や不動産の仲介取引の取引手数料

(4) カタログギフト販売

(5) 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料

(6) 電気事業者における工事負担金

【論点 11】顧客の未行使の権利（商品券等）（ステップ 5）

69. 非行使部分の見積りについて以下の意見がある。

(1) 商品券の処理について、非行使部分の見積りが困難である等の理由により、一定期間経過後に負債の認識を中止して収益を計上し、必要に応じて引当金を計上する現行実務を容認することを要望する。

(2) 実務上は非行使部分の見積りを正しく行うことは難しく、企業間の見積りで大きく違いが生じる可能性がある。

70. 会員百貨店が発行している「全国百貨店共通商品券」は、他の会員店に対して現金等を支払う義務が生じる点で、慎重に検討すべきである。

71. 商品券等について、過去の顧客の未行使の権利に関する情報をシステム上管理していない場合には、事後的に未行使の権利に関する情報を把握することは極めて困難であり、新基準導入時に影響を受ける可能性がある。

72. プリペイド・カードは、税務上の取扱いに沿って発行時に売上計上することが広く行われていると考えられるため、大幅なシステム対応や根本的な業務処理方法の見直しが必要となるおそれがある。

73. 有効期限がある場合においても期限切れが生じるケースは多くあり、有効期限がない場合より重要性は低くなると考えられるが、考え方が同じなのであれば、有効期限に関係ないことを明らかにすべきと考えられる。

【論点 12】返金不能の前払報酬（ステップ 5）

74. スポーツクラブやゴルフクラブの入会金について、入会時点で収益を認識することは極めて稀であることを、より具体的に説明することが必要である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

75. 契約期間が明確でない場合（無期限や自動継続）について、どの程度の期間に収益を認識するかを判断することが課題となる。

76. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 介護施設の入居金

【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）（ステップ 2）

77. 以下の観点から、IFRS 第 15 号の規定に加え、適用指針や設例の追加等を要望する。

(1) 本人と代理人の判断基準があいまいである。

(2) 消化仕入について様々な形態があり、判定が困難となる可能性がある。

(3) 一般的に取引の契約形態が複雑化していることから、本人と代理人の判定にあたって重要となる財又はサービスの支配についての判断が難しい場合が想定される。

(4) 設備工事のいわゆる「コストオン契約」について懸念がある。

78. 現状の指標だけでは実務上の判断が難しく、総合判断に迷う場合の取り扱いにつき、（本人・代理人のいずれを優先的に選択するかを示す等）踏み込んだ記載や設例を加えることも検討すべきである。

79. 収益の表示が総額から純額へ変更することとなった場合、会計処理の変更と共に経営指標の見直しも必要となるため、財務会計・管理会計ともシステムの大幅な改修が必要となる可能性がある。

80. ポイントを第三者が提供する財又はサービスと交換できる場合にも、本人か代理人かの検討が必要となる。

81. 小売業とその納入業者の売上計上の双方を網羅的に抽出して検討すべきである。

82. 時系列比較ができるような調整・開示が必要である。

83. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 旅行代理店における手配等

(2) 投資信託委託会社の委託者報酬

(3) e コマースにおける取引

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(4) 広告代理店の取次ぎ

(5) 著作権管理者の収入計上（出版社及びプロダクションの著作権印税収入の計上）

(6) モバイルゲームを運営する企業がプラットフォームの運営企業に支払う手数料

(7) 外食産業におけるフランチャイズ加盟店との取引

【論点 14】第三者に代わって回収する金額（間接税等）（ステップ 3）

84. 揮発油税については回収リスクがあることや不可避であることなどから「第三者に代わって回収する金額」とは判断されず、税相当額を収益として認識し、総額表示すべきものと考える。

85. 「電気事業者による再生可能エネルギー電気の調達に関する特別措置法」に基づく賦課金が影響を受ける可能性がある。

86. 企業収益の中には代行回収に類似した取引が多く発生している可能性があるが、代行回収に該当するかどうかの判断が難しいため、判断の一助となるよう取引事例などの充実を要望する。

87. 税法は企業ごとに取扱いが異なるものではなく、今後、様々な税法が新設、改正される場合の指針にもなることから、検討を進めていくことが有用と考える。

88. 海外に多くの子会社を有する企業については、海外の税制を詳細に把握する必要が生じる点についても検討すべきと考える。

89. その他以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 小売業や飲食業等でクレジットカード決済を行っている場合の消費者から受け取る代金の一定率をカード会社へ支払う手数料

(2) 小型家電等に対するリサイクル費用

(3) レベニューシェア契約

(4) 燃油サーチャージや空港利用税等

(5) 航空業界における共同運航に関する収益

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【論点 15】顧客に支払われる対価の表示（ステップ 3）

90. 電力設備の過負荷防止や系統の安定運用等のための潮流調整取引（契約当事者間において原則として同一単価・数量による取引が発生）について、電気という同種の物品の交換と考えられ、収益の減額が必要となる可能性がある。判断の一助となるような取引事例などの充実に加え、重要性の判断の明確化を要望する。

91. 直接の顧客のみではなく、顧客の顧客等への支払も検討対象とする必要があり、企業の事業内容によっては、検討対象とする対価を抽出するためのプロセスが必要となる可能性がある。

92. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) 販売契約に係る契約不履行に対するペナルティの支払の表示（通常、日本の実務上は費用として表示）

(2) 「棚代」も含め、様々な名目での小売業者への支払

(3) 外食産業における新聞等の折込チラシや無料情報誌の割引クーポン、街頭でのチラシ配布によるクーポン、店頭での購入時のポイント付与、一定以上の購入価額に応じたクーポン付与等のバウチャー

(4) 新聞社等から販売店に対しての支払

【論点 16】契約コスト

93. 契約コストの範囲について以下の懸念がある。

(1) タワーマンション等の大規模開発においては、販売活動開始から引渡しまで長期にわたる場合が多く、収益認識前に多額の費用が先行して計上されると、費用と収益の対応関係が著しく歪み、実態と乖離する。

(2) 契約履行コストに該当する性質の支出については、より具体的な検討が必要と考えられ、日本基準は IFRS とは異なり他の会計基準等で定められていないものもあり実務上判断に迷う局面が多くなることが想定される。

(3) IFRS 第 15 号では契約コストの認識および測定に関する規定が、顧客との契約に係るものとして包括的な収益認識の会計基準に含まれており、このような項目についてどのような対応をするのか考慮する必要がある。

(4) 長期にわたる契約の販売コストを資産化する際に、販売コストを特定の契約に

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

結びつけるのが難しい場合がある。

94. 実務の負担に関して以下の懸念がある。

(1) 資産計上、償却、減損などの実務負担は大きいと思われるため、コスト・ベネフィットの十分な検討を行うべきである。

(2) 建設業における工事の受注のために直接要した費用については、現行の会計実務並びに税務上の取扱いとも差異が生じることとなる可能性があり、移行時における一時的な費用負担の増大や、税務上・会計上の異なる管理が必要となる。

(3) 財又はサービスの移転期間が明らかでない場合、資産化された契約獲得の増分コストの償却期間を決定することは極めて困難である。また、当該コストを顧客ごとに管理する場合、事務処理が極めて煩雑となる。

95. 「関連する財又はサービスの移転と整合する方法」と「規則的に償却する」の関係が分かりづらいため、例示を要望する。

96. 以下の取引について影響が生じる可能性がある。

(1) e コマース業者が提供する入会時に顧客に付与するポイント等

(2) 先行手配在庫の保管料

【論点 17】貸借対照表項目の表示科目

97. 契約資産と債権の区分表示について以下の意見がある。

(1) 契約資産と債権のいずれにすべきかの判断や契約資産から債権に振り替えるタイミングや判断が求められ、実務が煩雑となることが見込まれるため、多大なコストと便益が見合ったものかどうかについても慎重に検討すべきであり、様々なパターンの事例を提供すべきである。

(2) 請求行為を契機に契約資産と債権の区分を求めているものと思われるが、財務諸表作成者に追加的な負担が生じるものである一方、契約資産と債権を区分することの意義が必ずしも明瞭ではない。

98. 契約負債に関連して以下の意見がある。

(1) 前受けの支払期限が到来しているが、顧客からの対価の支払いがない場合の取引高を把握するための業務プロセスの変更が必要となる可能性について、適用上の課題として検討が必要と考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 顧客が支払という契約上の義務を履行していない段階で、企業側だけが財又はサービスの提供という履行義務を負債計上しなければならない必然性はなく、負債を認識することの合理性について疑問が生じる。

99. 実務の負担について以下の意見がある。

(1) 契約資産と債権の区分表示や契約負債の表示について、工事契約ごとに確認を行い数値の把握や情報収集するために、システム改修が必要になるなど多大な負担が発生すると考えられる。

(2) 実際の取引においては、中間金の支払いがある場合や個別の条件が設定されることにより支払が複数回に及ぶ場合もあり、実態に基づいた例示を要望する。

100. その他、建設業について以下の意見がある。

(1) 比較可能性のある財務諸表を作成するためには、建設業において何が債権、契約資産及び契約負債に該当するかを明確にする必要がある。

(2) 実際の開示にあたっては、規制業種である建設業における業法との兼ね合いも含め、慎重な連携・検討が必要と考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（17 の論点以外の論点に関する適用上の課題について　-質問 4-）

新基準の適用対象となる取引の範囲について

101. 日本には様々な業種・業態の企業があり、無数の種類の取引がある中で、17 の論点のみで、すべての適用上の課題を識別できているわけではなく、またすべての課題を識別することは不可能であることに留意すべきである。

102. 早い段階で具体的な適用範囲の方向性を示すべきである。

103. IFRS 第 15 号で適用対象外としている取引（リース取引等）について、新基準の適用対象から除外することを明示すべきである、又は適用関係の整理が必要である。

104. 顧客との契約から生じる収益以外の収益（受取保険金や固定資産の売却）や、我が国の会計基準の体系において現状手当がなされていない取引（同業他社との非貨幣性資産の交換取引や金融商品のアレンジメントフィー収入等）についても、検討又は考慮すべきである。

105. 将来的に金融商品会計基準等の見直しの要否の検討が行われるまでは、当面の取扱いとして、金融サービスに対する手数料のすべてを新基準の範囲に含めるべきである。

106. 固定資産の売却損益を適用範囲に含める場合は慎重に検討すべきである。

107. 別個のサービスの判断、独立販売価格に基づく配分などに関して、サービスの定義や要件を検討する際には、新基準とリース会計基準の整合性にも十分な配慮が必要である。

108. IFRS 第 15 号の中で他の基準書等を参照している項目については、参照先の規定に関連する現行の日本基準上の取扱いも合わせて検討することが望まれる。

契約の識別（ステップ 1）

109. IFRS 第 15 号では、契約はその形式によらないこととされているが、実務上どの時点で契約を識別するかの判断や契約の存続期間の決定が困難な場合も考えられ、それらを網羅的に識別し管理していくためには、企業の従来の管理体制（システム等）にも大きな影響を与える可能性がある。

110. 契約の内容に対しては、より高い客観的合理性を認めてもよいのではないかと考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

111. 我が国では、業務内容が契約書上はあいまいに記載され、後の協議により決定されるケースが少なからず存在するものと思われ、我が国特有の課題が生じないか併せて確認すべきである。

製品保証（ステップ2）

112. IFRS 第 15 号では製品保証が品質保証型かサービス型かで会計処理が異なるが、日本基準ではそのような分類はないため、適用上の課題として含めるべきである。

113. 日本基準の現行実務では、アシュアランスにとどまらず、延長保証のように追加的サービスを提供している場合について、適用上の論点として検討が必要と考えられる。

114. サービス型の製品保証の範囲が不明確であるため、製品保証の定義を明確化するとともに、具体的な例示を織り込むべきである。

115. 工事の完成引渡し後に行われる、マンション工事におけるアフターサービスに対応するための定期点検等、明確な瑕疵補修工事とは性質の異なる顧客へのサービス提供については、会計処理を変更する場合、対価の算定に多大な実務負担を生じる他、経営管理上の影響も生じる。

重要な金融要素（ステップ3）

116. 重要な金融要素の有無の判断について以下の意見がある。

(1) 工事期間中の各期末時点において工事債権の回収までに1年を超えるケースがあり、工事契約に重大な金融要素が含まれているかどうかは必ずしも明確ではない。

(2) 契約金額から金利相当分を区分処理すべきかを判断するための重要性に関する定めを設けることが望まれる。

(3) 長期間にわたる大規模な開発プロジェクト等において対価の一部を最終検収時等に回収する要件を定める場合があり、日本基準では特段の定めがないため、割引計算を行わずに契約金額のまま収益が認識される実務があると考えられる。

117. 重要な金融要素の調整の困難さについて以下の意見がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1) 現在本邦会計基準における実務では、時間価値の影響を調整していないと考えられるため、財又はサービスの移転と支払いのタイミングが1年を超える契約が多い会社にとっては影響が大きいと考える。

(2) 工事契約は個別性が高く、一般に観察可能な現金販売価格は存在しないため、重要な金融要素について調整することは、実務上極めて困難である。

(3) 複数の履行義務が含まれる長期契約で、それぞれの履行義務に係る収益認識のタイミングが異なる場合に、金融要素を反映した取引価格の算定が複雑になる可能性がある。

(4) 重要な金融要素は契約に明記されていない場合でも調整が必要となり、現行の日本基準の実務とは異なる可能性があるため、適用がある場合にはシステム対応も必要となる可能性があると考える。

118. 工事債権の入金について受注高と連動させてシステム管理しており、重大な金融要素の調整の結果、顧客との工事契約金額と受注高の金額が異なることは、債権管理に重大な支障を来すことになる。

進捗度の測定（ステップ5）

119. インプット法の適用について以下の意見がある。

(1) インプット法により進捗度を測定するに際し、販売用ソフトウェアに係る減価償却費の扱いをどうすべきかが明確ではない。

(2) 企業のインプットと財又はサービスに対する支配の顧客への移転との間に直接的な関係がない場合の進捗度の測定への修正に対応するため、システム改修含めた実務対応に多大な影響が出ると考えられる。

120. 複数の財又はサービスが結合され一つの履行義務を構成している場合に、企業の履行を適切に表す単一の測定方法の識別が難しい場合が考えられる。

121. IFRS 第 15 号における進捗度を合理的に測定できるかどうかの判断基準について、現行の「工事契約に関する会計基準」第 51 項における「より高度な管理」に相当するという理解でよいか確認したい。

既存の会計基準等との関係

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

122. 既存の会計基準や他の領域について検討が必要であるという以下の意見がある。

(1) 「工事契約に関する会計基準」に含まれる工事原価や工事損失引当金、未収入金などの取扱いについて、整理や手当てが必要である。

(2) 多様な引当金の取扱いの明確化を要望する。

(3) 棚卸資産など、関連する会計基準の開発も同時に実施する必要がある。

(4) 新基準の収益認識との整合性を損なわないように、費用の認識基準も改訂が必要である。

(5) 発注側の処理は現行どおりとなるが、その場合の連結手続の取扱い（消去差額の補正等）についても確認したい。

123. 別記事業について検討が必要であるという以下の意見がある。

(1) 別記事業においては各業法に基づく財務諸表の作成規則があり、当該業法の規則が優先されているため、その状況を踏まえる必要がある。

(2) 別記事業会計規則や実務で行われていた処理について、一定の開示を条件に引き続き認められる措置を検討するなどの配慮が必要である。

その他の取引等

124. 以下の特定の取引等についても検討が必要であると考えられる。

(1) 同質の財が特定の顧客向けの仕様で受託製造され、一連の別個の財又はサービスとなる場合の影響

(2) サービス提供のためのネットワーク・インフラを必要とする業界（鉄道業、電力業、通信業等）における履行義務の識別、充足時点の決定

(3) 直送取引（履行義務の識別、本人か代理人かの検討）

(4) 株主優待券

(5) 金融業等で収受される手数料と契約コストの資産化の論点との関係

(6) IT の進展等に起因する新しい形態の取引

(7) 過去の企業による不祥事の原因となった取引

(8) 意見募集文書に論点として記載されていないが、会計制度委員会研究報告第 13

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」に挙げられている取引

（開示（注記事項）の有用性及び懸念について　-質問 5-）

<u>開示に関する全般的事項</u>

125. 開示に関して重要性の規定を設けることについて以下の意見がある。

(1) 実務の負担等を考慮し、重要性については、包括的な定めや基準値を設ける又は設例を工夫する等の対応を検討すべきである。

(2) 重要性の判断基準による省略規定等は限定的とし、実務上の特別な規定を設ける場合には、当該部分が日本基準の枠組みにおいてのみ別途認められた内容であることを基準上明記する必要がある。

126. 単体開示に関して、簡素化や省略を可能とすることが考えられる又は要望する。

127. 四半期財務諸表について以下の意見がある。

(1) 別途の手当てを行うことが考えられる又は注記を省略できるとすべきである。

(2) IFRS の期中財務報告と同程度の開示を最低限行うべきである。

128. その他の開示に関する全般的事項として以下の意見がある。

(1) 作成者の立場から、経営の観点で、新たに追加すべきと考えている開示はない。IFRS 第 15 号の開示規定を日本基準に取り込む場合には、開示の目的、その開示がなければどのような不都合が生じるか、現行の開示での代替可能性等について、徹底的に議論を行い、連単の開示の取扱いも含めてコンセンサスを得る必要がある。

(2) 開示のコストと便益等をよく議論すべきである。

(3) 作成上の便宜の観点から、設例等については、IFRS 第 15 号の記載内容から逸脱しない範囲で、具体的かつ理解しやすい内容の記載の検討を要望する。

(4) 収益認識に関する包括的な会計基準策定後、会社法計算書類や別記事業の財務諸表における開示項目との調整も必要となる。

129. IFRS 第 15 号における開示にかかわらず、以下の開示は有用であるとの意見がある。

(1) 自社のビジネスモデルに新基準をどのように適用しているのかの説明

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 企業の判断・見積りについての詳細な開示

(3) 旧基準と新基準による収益の比較表と相違点に関する説明

(4) 注記事項について収益認識に関する契約の情報が中心になっているが、それぞれの契約が生じさせている債権・債務についての開示として拡充することが望ましい。

収益の分解

130. 収益の分解の開示は、以下の観点で有用である。

(1) 全社の収益構造が理解し易くなり、地域別・セグメント別の収益分析が容易になる。

(2) 企業の強みのある地域、財又はサービス、及びそれらに伴うリスクが一覧化され、可視化される。

(3) 財務諸表利用者が企業の収益の源泉を理解し、将来の業績予想を行う上で有用な情報である。

131. 収益の分解の開示について以下の懸念がある。

(1) セグメント情報以上の詳細な収益の分解の開示は、情報収集やシステム投資のコストを超えるベネフィットがあるとは考えられない。

(2) セグメント別の情報開示との二重基準となり、両者の差異により利用者が混乱するおそれがある。

(3) リース収益が主である企業にとっては、新収益認識基準の対象範囲からリース取引が除かれる場合、当該開示は有用性の高いものとならないおそれがあるため、企業のビジネスモデルの観点から重要性が低いと判断される場合には、不要とすることを要望する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(4) 種類が多岐にわたる多数の契約を整理分類することは、極めて負担が大きく対応困難と考える。

(5) 会社法計算書類のみを作成している企業にとっては負荷が大きい。

(6) 一時点での計上と一定の期間での計上に分けて集計する作業が新たに発生する可能性がある。

132. 営業利益の分解表示があれば、有用な情報が得られる可能性があるが、営業利益の詳細な内訳開示は競合企業との競争で不利になる危険性が高いため、開示を求めるのは難しい可能性がある。

<u>契約残高</u>

133. 契約残高に関する開示全般について以下の懸念がある。

(1) 詳細な開示であり、作成者に大きな負担があるが、経営者が必要とする情報ではなく、情報の有用性に疑問がある。

(2) データ収集に実務上困難が伴う。

(3) 契約残高という用語が一般的な使い方と異なるため誤解を招くおそれがある。

134. 「顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高」の開示について以下の意見がある。

(1) 事業の安定性の評価や将来の売上予想や採算見積りに有益な情報が得られるという意見がある一方、補足的な開示が必要という意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

(2) 従前にはない勘定科目への資産・負債への配分が必要となるため、実務負担が大きい。

135. 「当報告期間に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていたもの」の開示について以下の意見がある。

(1) 1 年超の契約期間でサービスを提供する会社の活動状況や収益の認識ペースが理解できる等の理由により有用であるという意見がある一方、他の開示により同じ情報が得られる等の意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

(2) 情報収集の労力に対して有用性は低い。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) 件数が膨大であり、情報収集にシステムの改修が必要となる。

(4) 適用上のばらつきを減少するために、具体的なガイダンスの提供が有効である。

136.「当報告期間に、過去の期間に充足した履行義務から認識した収益」の開示について以下の意見がある。

(1) 履行義務の充足後に決算期を越えて収益となる金額が明確になるため、延滞の推定などに有用であるという意見がある一方、有用性は業種・企業の特性や状況によって限定的であるという意見もあり、その有用性についての評価は必ずしも高くなかった。

(2) 情報収集の労力に対して有用性は低い。

(3) 情報を抽出することの実務負担が大きい。

(4) 工事契約の追加変更について、前期に充足した履行義務に係るものを抽出することは困難である。

(5) 適用上のばらつきを減少するために、具体的なガイダンスの提供が有効である。

<u>残存履行義務に配分した取引価格</u>

137.残存履行義務に関する開示全般について以下の懸念がある。

(1) 実務負担が大きい一方で有用性に乏しい。

(2) IR や MD&A 等により「受注残高」等の情報を提供しており、経営者が利用していない情報を一律に要求すべきではない。

(3) データ収集に実務上困難が伴う。

138.「報告期間末現在で未充足の履行義務に配分した取引価格の総額」の開示について以下の意見がある。

(1) 契約から売上までの期間が長い業種や企業において、中期の業績予想に役立つ情報が得られるという意見があったが、有用性についての評価は必ずしも高くなく、改善の余地は大きいと考えられる。

(2) 情報を収集することに実務上困難がある

(3) 残存履行義務の範囲の決定について、ガイダンスがあると効率的に対応でき、ばらつきが低下する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

139.「未充足の履行義務に配分した取引価格の総額について企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明」の開示について以下の意見がある。

(1) 将来の収益予想に役立つという意見があり、有用な開示となる可能性が高いが、詳細な説明が不足しているという意見もあり、有用性は一段と向上できると考えている。

(2) 将来情報であり、利用者の利便足りうる正確な情報を開示できるのか極めて疑問であり、監査可能性の観点からも問題がある。

(3) 信頼性を確保するため手間を要する一方、有用性に疑問がある。

(4) 不確実性が高く、比較可能性の観点からも開示情報として有用性に疑念がある。

その他の開示項目

140.その他の IFRS 第 15 号における開示項目について以下の意見がある。

(1) 「履行義務」や「取引価格及び履行義務への配分額の算定」の開示は、取引ごとの収益認識の会計処理の把握の観点で有用である。

(2) 「履行義務」の開示における開示すべき定性的な情報が不明確である。

(3) 「契約コストから認識した資産」の開示については、契約獲得に要した費用の推定につながり、一般に事業戦略上不利益を生じる可能性が予測される。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。